

結論の根拠

作成者: IAASB スタッフ

2020 年 12 月

国際監査基準 (ISA) 220 (改訂)

監査業務における品質マネジメント

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

IAASB について

本公表物は国際監査・保証基準審議会（IAASB）スタッフが作成したものであり、IAASBの規範性のある公表物ではない。また、国際監査基準を含め、IAASBが定める各国際基準を修正、拡大又はそれらに優先するものではない。

IAASBの目的は、高品質の監査、保証及びその他の関連する基準を設定し、国内外の監査及び保証基準の収斂を促進することにより公共の利益に資することであり、それにより、世界中の業務の質と一貫性を高め、グローバルな監査及び保証の専門家に対する信頼を強化することにある。

IAASBは、IAASBの活動を監視する公益監視委員会、及び基準及びガイダンスの策定に公益の助言を提供するIAASB諮問助言グループが関与する共通の基準設定プロセスの下で、全ての会計専門家が使用する監査及び保証基準並びにガイダンスを策定している。IAASBの運営をサポートする構造とプロセスは、国際会計士連盟（IFAC）によって支援されている。

著作権、商標、及び許可情報については [20 ページ](#) をご参照ください。

ISA.

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

結論の根拠

ISA 220 (改訂)「監査業務における品質マネジメント」

本公表物は国際監査・保証基準審議会 (IAASB) スタッフが作成したものである。本公表物は ISA 220 (改訂)「監査業務における品質マネジメント」又は他の国際監査基準 (ISA) の適合修正と関連しているが、その一部を構成するものではない。

ISA 220 (改訂) は IAASB メンバー18 票のうち 17 票の賛成票によって承認され、各 ISA の適合修正は IAASB メンバー18 票のうち 18 票の賛成票によって承認された¹。

セクションA – はじめに

背景

1. 業務レベルの品質マネジメントに対処するための本プロジェクトは、品質マネジメント基準に関わる具体的な課題を識別した[ISA導入モニタリングプロジェクト](#)を契機として組成された。ISA 220に関する論点は、職業的専門家としての懐疑心及び審査の役割をどのように取り扱うかであった。[コメント募集文書「公共の利益を踏まえた監査品質の向上－職業的懐疑心、品質管理及びグループ監査」](#) (ITC) においては、業務レベルの監査品質に対するより積極的かつ柔軟で堅牢なアプローチに対応するためのISA 220の改訂の可能性が示唆されていた。このITCに寄せられたコメントを踏まえ、プロジェクト提案書が作成された。
2. 2016年12月、IAASBはISQC 1、ISA 220及びISA 600³の改訂に対応するための統合プロジェクト・プロポーザル²を承認した。このプロジェクト・プロポーザルでは、これらの基準に影響する課題の相互関係により、品質管理及びグループ監査に関する論点を統合するとともに、プロジェクトの実施時期についてIAASBの各種プロジェクト間の相互関係の度合いを考慮に入れた。
3. プロジェクトの目的は以下のとおりであった。
 - (a) 以下の改訂を提案する。
 - (i) ISQC 1 について、品質マネジメントアプローチをより明確に取り入れ、幅広い状況に対する基準の適用可能性を高め、要求事項及び適用指針を強化することにより、IAASB の国際基準に基づき実施される全ての業務について監査事務所の品質マネジメントを強化し、改善する。
 - (ii) ISA 220 について、幅広い業務状況における品質リスクの識別、評価及び対応に力点をおくことにより、個々の監査業務に係る品質マネジメントの側面を強化する。
 - (iii) ISA 600 について、グループ監査における計画及び実施に対する監査人のアプローチを強化するとともに、ISA 600 と他の ISA との相互関係を明瞭化する。

¹ 反対票投票者及び投票棄権者の理由を含め、ISA 220 (改訂) の投票に関する全記録については[こちらのリンク](#)を参照。

³ ISA 600 「グループ財務諸表の監査における特別な考慮事項 (構成単位の監査人の業務を含む。)」

² [監査品質の向上：品質管理及びグループ監査に関する IAASB 国際基準改訂プロジェクト提案書](#) (プロジェクト提案書)

プロジェクトの進捗過程において、必要に応じて特定の側面に対処するための新しい基準を追加する可能性を含め、改訂後基準の最善の構成が検討された。

- (b) ISQC 1、ISA 220 及び ISA 600 の改訂により必要となる可能性のある他の基準の適合修正を提案する。
- (c) 改訂又は新基準の補足として IAASB 等が規範性のない指針及びサポートツールを作成する必要があるか否かを判断する。規範性のない指針及びサポートツールには、ISQC 1、ISA 220、ISA 600 及び新基準の適用に資する、IAPN、スタッフ文書、プロジェクトアップデート又は例示解説が含まれ、とりわけ、幅広い状況に対する基準の適用可能性に関する懸念に対処することを念頭にしている。

公開草案

- 4. 2018年12月会議において、IAASBはパブリックコメントを求めるための3本の品質マネジメント公開草案を承認した ([ED-ISQM1](#)⁴、[ED-ISQM2](#)⁵、及び[ED-220](#)⁶)。公開草案は2019年2月初めに公表され、コメント期限は2019年7月1日であった。ED-220については合計92通のコメントレターが寄せられた。
- 5. 品質マネジメント公開草案に加え、[全体説明文書](#)の中で、3本の公開草案の背景と、3本の基準案の適用の柔軟性及び相互関係に関する議論を含めた3本の公開草案にまたがる重要課題を説明した。併せて、3本の基準案の適用日及び導入期間に関するIAASBの提案と、IAASBが計画している導入支援活動を提示した。
- 6. 公開期間中、IAASBはウェビナーや動画のほかIAASBの公表物やプレゼンテーションに従来反応していないグループとのラウンドテーブルなど、利害関係者の提案書理解に資する様々なアウトリーチ活動を行った。

公共の利益に関する論点

- 7. 下表は、ISA 220 (改訂) に関するプロジェクト提案書においてIAASBが識別した公共の利益に関する論点と、その後の基準策定における決定事項をまとめたものである。当該決定事項はED-220に寄せられたコメントを考慮に入れたものになっている。本表で示す項番号は ISA 220 (改訂) を参照。

公共の利益に関する論点	IAASB の決定事項
	IAASB の対応
監査人の適切に独立かつ批判的な懐疑意識を醸成する。一職業的専門家としての懐疑心は、監査品質の基礎的概念であり中核である。これらのプロジェクトではさらに、基準によって監査人、とりわけ監査責任者が監査を行うに当たって職業的専門家としての懐疑心を適切に発揮することをどのように明示的に要求することができるか、及び監査事務所が職業的専門家としての懐疑心	<ul style="list-style-type: none"> • 監査業務を行うに当たって職業的専門家としての懐疑心と判断を行使することの重要性につき、序文及び適用指針を新たに加える (ISA 220 (改訂) 第7項及び A33 項～A36 項参照)。職業的専門家としての懐疑心の阻害要因、及び判断に影響し得る無意識のバイアスに関する指針も加えた (ISA 220 (改訂) A33 項～A36 項参照)。さらに、コメントへ

4 ISQM 1 案 (旧 ISQC 1) 「財務諸表の監査若しくはレビュー又はその他の保証若しくは関連サービス業務を行う事務所の品質マネジメント」 (ED-ISQM 1)

5 ISQM 2 案 「審査」 (ED-ISQM 2)

6 ISA 220 (改訂) 案 「監査業務における品質マネジメント」 (ED-ISA 220)

<p>を効果的に発揮するための適切な環境を醸成することをどのように促すことができるかを検討する。</p>	<p>の対応において、IESBA 倫理規程に示されているバイアスに沿って、列挙する無意識のバイアスを拡充した⁷。</p> <ul style="list-style-type: none"> 監査責任者が監査業務品質のマネジメント及び達成に全体的な責任を負っているかどうかの判断（立ち止まって考えること）を監査責任者に要求する規定を加える（ISA 220（改訂）第 40 項及び A113 項～A116 項参照）。
<p>監査人の判断の文書化を強化する。—これらのプロジェクトでは、監査人の判断及び監査意見を全般的に支えるための意思決定プロセス、不可欠な相互作用及びコミュニケーションを監査人がより適切に実行するための方法を検討する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> 監査責任者の関与をどのように疎明できるかについての指針を示すとともに、監査品質の達成にリスクをもたらす可能性のある状況など、判断事項に対する監査人の検討を文書化することを強調する（ISA 220（改訂）A118 項～A119 項参照）。 監査責任者による査閲を必要とする監査調書に係る説明を改善する（ISA 220（改訂）第 31 項及び A92 項参照）。
<p>ISA の目的適合性を維持する。—基準の改訂に当たり、変化しますます複雑化する環境における多様な状況に対して基準の堅牢性及び適合性を確保し続けられるようにするための検討を行う。</p>	<ul style="list-style-type: none"> 監査チームの定義の見直しによって、監査チームには社員と専門職員だけではなく、サービス提供センターの職員等が新たに加わっていることを認識する（ISA 220（改訂）第 12 項(d)及び以下セクション E 参照）。 雇用契約があるか否かにかかわらず、監査チームの全員が指示、監督及び査閲の対象になることを求める（ISA 220（改訂）第 29 項～第 30 項参照）。適用指針に、ネットワーク・ファーム若しくは他の監査事務所に属する構成単位の監査人又はサービス提供センターに関することを含めた、多様な状況における ISA 220 の定義及び要求事項の適用についての指針、監査事務所の方針又は手続と他の監査事務所に属する監査チームメンバーとの関係についての指針を示す（ISA 220（改訂）A15 項～A27 項参照）。 財務諸表監査において進化するテクノロジーの役割を強調する。リソースセ

⁷ 国際会計士倫理基準審議会「職業会計士のための国際倫理規程」（国際独立性基準を含む。）（IESBA 倫理規程）

	<p>クションの要求事項を拡充し、監査業務に関わる人的リソースのみならず、技術的及び知的リソースも包含している（ISA 220（改訂）第 25 項及び A59 項～A72 項並びに以下セクション G 参照）。</p>
<p>監査事務所及び業務レベルの積極的な品質マネジメントを奨励する。—監査事務所の積極的なリーダーシップとマネジメントによって醸成され、監査事務所のカルチャーと戦略によって強化される効果的な品質マネジメントについて、品質管理基準（ISQC 1 及び ISA 220）によって監査事務所と業務の観点からどのように奨励できるかを検討する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ISA 220（改訂）は ISQM 1 において定められた監査事務所の品質マネジメントシステムの一環として運用されるものと捉え、よって監査事務所の品質マネジメントシステムとの相互作用を考慮に入れる。 • 現行 ISA 220 の序文における「監査チームは、監査事務所又は第三者から改善を要する事項が存在する旨の通知がない限り、監査事務所が定めた品質管理のシステムに依拠することができる」という説明を、適用指針における「通常、監査責任者は ISA 220（改訂）の要求事項の遵守において、『監査事務所の方針又は手続に依拠することができる』に置き換える（ISA 220（改訂）A10 項参照）。このアプローチによって、監査チームが監査事務所の品質マネジメント方針又は手続が個々の業務の状況における目的に適合しているかどうかを考慮に入れずに、やみくもに監査事務所の品質マネジメントシステムに依拠するリスクを回避する（以下セクション F を併せて参照）。 • 監査チームに他の監査事務所のメンバーを加える場合に、監査事務所の方針又は手続を異なる方法で発動させる必要があることがあることを考慮に入れるよう、改善を加える（ISA 220（改訂）A23 項～A25 項参照）。 • 監査責任者のリーダーシップの役割及び監査品質のマネジメント及び達成に対する全体的な責任を明瞭化する（ISA 220（改訂）第 13 項参照）。さらに、要求事項が監査責任者によって満たされることを意図している場合と、監査責任者が手続、タスク又は行動のデザイン又は実行を監査チームの適切な技能又は経験を有するメンバーに割り当てることが許容されている場合とで、文

	言を区別する（ISA 220（改訂）第9項及び以下セクションC参照）。
--	-------------------------------------

セクションB – 適用の柔軟性

背景

8. IAASBは、ED-220が監査事務所の規模又は状況を問わず適用され、監査業務の性質と状況に応じて柔軟に適用されることを意図している。ED-220の説明文書には、多様な状況におけるISA案の適用方法が列挙されている。なお、IAASBは、ISA 220（改訂）案及びISQM 1案の特定の側面を小規模監査事務所でも柔軟に適用するための補足資料を作成中である。

公開草案に寄せられたコメントの概要

9. 回答者は、複雑でない企業（LCE）の監査に関するED-220の適用の柔軟性についておおむね賛同した。例えば、ED-220には監査責任者が監査業務の性質と状況を踏まえ、要求事項に対応するために職業的専門家としての判断を行う旨が明記されていることが指摘された。したがって、ED-220は多様な規模又は複雑さの監査に対して適用可能である。また、ED-220が業務のリソース又は監査提供モデル（ADM）の多様な構造を適切に考慮に入れていることも指摘された。
10. 回答者からは、より大規模でより複雑な監査業務に要求事項を適用するための指針を求める意見があった。監査業務の品質マネジメントに関する監査責任者の役割と全体的な責任に関する具体的なコメントはセクションCで、指示、監督及び査閲についてはセクションDで、及び監査チームの定義についてはセクションEで取り上げる。

IAASBの決定事項

11. IAASBは、多くの回答者がLCEに対するED-220の適用の柔軟性を賛同したものと捉えつつも、より大規模でより複雑な企業に対する適用の柔軟性については改善の余地があることと、LCEの監査に係る若干の調整に同意した。
12. セクションCで説明する通り、IAASBはED-220の各要求事項を見直し、監査責任者が実行しなければならない要求事項はどれか、及び要求事項を満たす上で関連する手続、タスク又は行動を補助者に割り当てることが許容される要求事項はどれかを判断した。
13. IAASBはまた、グループ監査に適用可能な大原則についてはISA 220（改訂）において定めるべきであるものの、グループ監査に関する具体的要求事項及び指針は[ISA 600改訂プロジェクト](#)を通じて取り扱われる必要があるものと捉えた。
14. IAASBはまた、小規模な監査事務所においては、監査事務所の方針又は手続により、監査事務所に代わって監査責任者に、監査事務所の品質リスクへの対応の多くをデザインさせることが、監査事務所の品質マネジメントシステムの一環として対応をデザインし適用するためのより効果的なアプローチとなることもあることを明瞭化した（ISA 220（改訂）A13項参照）。

15. ISA 220 (改訂) が柔軟な適用を意図していることを明確に示すため、IAASBは適用の柔軟性について、監査が全て監査責任者により実施される場合、そうでない場合、又は性質及び状況がより複雑な企業の監査の場合におけるIAASBの意図を、序文において説明した (ISA 220 (改訂) 第8項参照)。

セクションC – 監査業務の品質マネジメントに関する監査責任者の役割及び全体的な責任 背景

16. ITCには、多様な監査提供モデル (ADM) に基づき行われる業務の指示、監督、実施及び査閲に関して責任を保持する要求事項に監査チームがどのように対処するかについて、規制当局及び監査監督機関が表明した懸念が示されている。こうした取り決めの變化する性質を踏まえ、誰がどこで作業を実施しようとも監査業務レベルの品質のマネジメントと達成について監査責任者が責任を保持することを明瞭化する潜在的な必要性が認識されていた。したがって、ED-220では監査品質のマネジメントと達成に関して監査責任者が全体的な責任を負うことの重要性が強調された。
17. ED-220において、IAASBは、監査責任者が業務全体にわたって十分かつ適切に関与することの重要性を強調した。これは高品質の監査を行うために必要な業務上のリーダーシップを発揮し、ひいてはISA 220の目的を果たすための基礎的事項である。監査責任者が負う品質のマネジメントと達成に関する全体的な責任は、業務の性質及び状況を踏まえた重要な判断及び到達した結論が適切となるように、業務全体に対する十分かつ適切な関与を通じて履行される。この全体的な責任には、リーダーシップとしての責任を果たすこと、業務の実施を支えること (実施する業務の指示、監督、査閲の種類、実施時期及び範囲に関する責任を含む。)、及び監査責任者が品質のマネジメントと達成に全体的な責任を負ったか否かを立ち止まって判断することが含まれる。

公開草に寄せられたコメントの概要

18. IAASBが監査責任者の役割を強調していること、及びED-220における関連する提案は、全体として支持された。回答者からはとりわけ、提案が現行ISA 220を改善するものであるとの意見があった。しかしながら、監査の品質マネジメントにおける公共の利益及び職業的専門家としての懐疑心をもっと強調すべきであり、監査責任者から他者への割り当てが許容されない手続と、大規模で複雑な業務における提案書の機能についてさらに明確化が必要との意見もあった。
19. 一部の回答者からとりわけ指摘された懸念は、監査責任者が実施することになる要求事項の実務的可能性であり、とりわけ監査責任者が手続、タスク又は行動を監査チームの他のメンバーに割り当てる場合について規定したED-220第13項が指摘された。回答者は原則には同意しているが、特定の要求事項を遵守するうえで監査責任者を補助するために監査責任者が特定の要求事項に関する特定の手続、タスク又は行動を監査チームの他のメンバーに割り当てることについて、どのようにそれが認められるかをIAASBが更に明瞭にすべきと指摘した。また、監査責任者が単独で実施すべき要求事項の明瞭化を求める意見もあった。

IAASBの決定事項

20. IAASBは、全体的な賛同は得られたものと捉え、監査責任者が監査品質のマネジメントと達成、及び業務の全体にわたって十分かつ適切に関与することに責任を負うという基本原則を維持することを決定した。
21. IAASBは、ED-220第13項が十分に理解されておらず、実務のばらつきを招くおそれがあることをコメントの多くが指摘していることを捉えた。さらに、監査責任者が監査品質に全体的な責任を負う能力は、より大規模でより複雑な業務においては困難であるかもしれないとの見解も捉えた。IAASBはまた、基本原則との整合を踏まえ、特定の要求事項は監査責任者が自ら実施しなければならないが、その他の要求事項については手続、タスク又は行動のデザイン又は実施を監査チームの適切な技能又は経験を有するメンバーに割り当てることができるものと捉えた。
22. したがって、IAASBは、手続、タスク及び行動の割り当てに関する要求事項を明瞭化した（ISA 220（改訂）第15項参照）。IAASBはまた、要求事項の文言は、監査責任者がその要求事項を単独で実施する必要があるか否かを示す判定要素となるべきものと考えた。したがって、特定の要求事項を修正し、監査責任者が、監査チームの適切な技能又は経験を有するメンバーに手続、タスク又は行動のデザイン又は実施を割り当てることが許容されている要求事項については「監査責任者は～に対する責任を負う」という文言を使用することとした。他の要求事項については、IAASBは要求事項又は責任が監査責任者によって履行されることを意図しつつ、監査責任者がそれを遂行するために、監査事務所又は監査チームの他のメンバーから情報を入手する必要があることも認識している（ISA 220（改訂）第9項及びA22項参照）。
23. IAASBはまた、監査責任者が手続、タスク又は行動を監査チームの他のメンバーに割り当てた場合に、監査業務の全体にわたって十分かつ適切に関与したことをどのように疎明できるかについて、指針を示した（ISA 220（改訂）A37項参照）。
24. IAASBはまた、ISQM2に規定された審査担当者の責任を踏まえ、監査責任者の責任が適切かどうかを検討した。IAASBは、ISAにおける「監査人」の定義には監査責任者が含まれることから、監査責任者に対する要求事項は更に踏み込んだものであると捉えた。

セクションD – 指示、監督及び査閲

背景

25. ITCにおいて、実際の業務実施者と実施場所を問わず、監査責任者が指示、監督、実施及び実施業務の査閲に責任を保持することを明瞭化する必要性が指摘された。
26. ED-220においては、指示、監督及び査閲に関する要求事項及び適用指針を強化し、監査責任者がどのように関与する必要があるかをより具体化した。さらに、改訂された要求事項においてはED-220の他の要求事項（業務リソースについての要求事項など）と他のISA（ISA 230⁸など）との関連性を明瞭化した。基準案においては、これらの要求事項について、重要な判断となる可能性のある事項や監査責任者の査閲を必要とする事項に関する指針など、新たな指針も加えられている。

⁸ ISA 230「監査調書」

公開草案に寄せられたコメントの概要

27. 多くの回答者は指示、監督及び査閲に関する要求事項の改訂を支持した。指示、監督及び査閲の意味と、監査責任者の査閲を要する監査調書について要求事項をもっと具体化すべきという点について、多様な意見が寄せられた。また、監査業務中の適切な時点で監査責任者が監査調書を査閲すべきとした要求事項の強化は、高品質の監査の実施に資するであろうとの意見があった。さらに、監査責任者が監査チームの業務をどのように指示、監督、及び査閲することができるかについての適用指針がED-220の要求事項の実施に資するであろうとの意見があった。
28. 批判的なコメントとしては、監査チームの定義の変更が提案されているなかで、指示、監督及び査閲に関する要求事項を適用するに当たっての実務への影響等についての指摘があった（セクションE参照）。とりわけグループ監査において、監査責任者がどのように構成単位の監査人を含む大規模で分散したチームを指示、監督及び査閲できるのかについて懸念が示された。また、ISA 220において指示、監督及び査閲の予定水準についての計画を監査責任者に要求すべきかどうかについても懸念が示された。さらに、監査責任者が書面によるコミュニケーションを査閲することの要求事項が、構成単位レベルの法定監査の一環として発行されたコミュニケーションに適用されるかどうかについて、明瞭化を求める意見があった。

IAASBの決定事項

29. IAASBは提案書に対する賛同とともに、大規模で複雑な監査に対処する場合の提案の実務的可能性に関し、指示、監督及び査閲に関する批判的コメントと上記セクションB及びセクションCとの相互関係を捉えた。セクションB及びCにおけるIAASBの決定事項は、このセクションにも関連している。
30. IAASBは上記第22項に示した責任の割り当ての枠組みを用い、指示、監督及び査閲に関する要求事項を、監査責任者が責任を負うべき事項と、監査責任者が直接実施すべき事項とに分けるべきものと捉えた。その結果、監督責任者は、監査チームメンバーの業務の指示、監督及び査閲に「責任を負う」が、これは、構成単位の監査に責任を負う社員など監査チームの他のメンバーにタスク又は行動を割り当てることによって達成することができる。その一方で、監査責任者には、監査事務所の方針又は手続、職業基準及び適用される法令に準拠して、指示、監督及び査閲の種類、実施時期及び範囲を計画し実施しているか、及びそれらが監査業務の性質及び状況並びに監査事務所から監査チームに割り当てられた又は提供されたリソースに対応しているかを判断することが要求される（ISA 220（改訂）第29項～第30項及びA80項参照）。
31. 監査チームの定義を補足する適用指針を示すため、IAASBは、監査チームの一部のメンバーが他の監査事務所に所属している場合における監査業務に適用される監査事務所の方針又は手続の実施に関する指針を加えた。ISA 220（改訂）A23項～A24項に、指示、監督及び査閲に関するこの影響について例が示されている。

32. このほかIAASBは以下に同意した。
- 監査計画に指示、監督及び査閲の予定水準を組み込むよう監査人に要求するため、ISA 300⁹を適合修正すべき（ISA 300の適合修正第9項(a)参照）。
 - どの書面によるコミュニケーションを査閲すべきかの判断には、職業的専門家としての判断が必要（ISA 220（改訂）第34項及びA98項参照）。
 - 業務状況の変化により、指示、監督又は査閲の種類、実施時期又は範囲に対する計画されたアプローチの再評価が必要となることがある旨を適用指針の中で説明すべき（ISA 220（改訂）A96項参照）。

セクションE – 「監査チーム」の定義

背景

33. ED-220において、IAASBはITC及びプロジェクト提案書において識別された懸念に対処するため、監査チームの多様な構造の種類又はその変化を踏まえた監査チームの定義の変更を提案した。重要な点として、当該定義の変更案においては、監査チームメンバー各自の所在地又は雇用形態にかかわらず、監査手続を実施するのであれば、監査業務（及び該当する場合はグループ監査業務）の目的上、独立性が必要となり、その業務は適切に指示、監督及び査閲される必要があることが認識されている。また、この定義の変更によって、グループ監査における監査責任者が、監査チーム（構成単位の監査人がいる場合はこれを含む）が独立性を含む職業倫理に関する規定及びその遵守に関する事項を認識しているか判断することについて、ED-220において提案された要求事項に適切に対応することもできる。
34. ED-220に添付の説明文書（EM）では、各種ADM及びテクノロジーの活用を含め、ED-220が現代の監査環境に十分対処しているかどうかについて、回答者にコメントを求めている。ED-220においてIAASBは、監査チームが一カ所又は複数の地理的場所に分散して組織されたり、実施する活動ごとに組織されたりなど、多様な組織形態が存在する可能性があることを認識していた。また、監査業務に関わる個人が必ずしもその監査事務所と直接雇用契約のある者ではないケースも認識していた。したがって、IAASBは、監査チームの多様な構造とその変化を踏まえた監査チームの定義変更を提案した。この変更においては、監査手続を実施する場合は、各自の所在地又は雇用形態を問わず、その業務が適切に指示、監督及び査閲されなければならないことも認識されている。

公開草に寄せられたコメントの概要

35. 監査チームの定義の変更について回答者の意見は分かれた。
36. 特定の回答者は、提案された定義の変更は公共の利益に寄与するものであり、監査手続を誰が実施するか、業務をどこで実施するかを問わず、監査手続の実施者全員が同じ独立性要求事項と監査責任者による指示、監督及び査閲の対象になるべきと指摘して、変更を支持した。他の回答者も、変更は変化する監査環境を適切に踏まえていると同時に、高品質の監査の特徴を引き続き強調していることを指摘し、変更を支持した。

⁹ ISA 300 「監査計画」

37. 一部の回答者は、構成単位の監査人は監査チームの一部であるべきという点に同意しなかった。他の回答者は監査責任者及び監査チームの他のメンバーの役割（セクションCを併せて参照）と指示、監督及び査閲（セクションDを併せて参照）に関し、定義に関する実務上の懸念を指摘した。これらの論点は監査チームの定義と密接に関係している。
38. この他、定義に関する以下を含むいくつかの論点について明瞭化が必要との指摘があった。
- IESBA倫理規程との関係（IESBA倫理規程は、現時点ではグループ監査人のネットワーク外の構成単位の監査人に適用される独立性要求事項に対応していない。）
 - 構成単位の監査人が監査事務所の専門要員に適用されるものと同じ方針又は手続の対象になるかどうか。
 - 「監査手続を実施する」の意味

IAASBの決定事項

39. IAASBは、多くの利害関係者グループが定義の変更案に支持を表明しているとともに、実務上の課題について明瞭化を求めているものと捉えた。回答者が指摘した実務上の課題の一部は、基準の適用の柔軟性（セクションB参照）、監査責任者の役割（セクションC参照）、及び指示、監督及び査閲（セクションD参照）に関するED-220のその他の側面の改訂によって克服できるものと捉えた。IAASBはED-220における監査チームの定義を維持するとともに、各自の所在地又は監査事務所との関係にかかわらず、監査手続を実施するのであれば、ISA 220（改訂）に準拠して適切に指示、監督及び査閲されるべきであるとのED-220の前提を支持すべきであると判断した。IAASBはまた、定義の軽微な修正によって読みやすさが改善され、補足指針を加えることによって変更後の定義の実務における適用に資するものと捉えた。

連携活動

40. 監査チームの定義が重要な関係に触れるものであるものと認識し、IAASBは、
- IESBAとの密接な連携の重要性を認識した。コメント後の期間を通じて、定期的会議を開催している。監査チームの定義に関するIAASBの提案を受け、IESBAはIESBA倫理規程への影響に関する[プロジェクト](#)を立ち上げた。
 - タスクフォースの共同参加などを通じて、ISA 600改訂プロジェクトとの十分な連携を維持した。ISA 600タスクフォースでは、グループ監査に関して回答者が指摘した実務上の課題について指針を追加する必要性を今後検討する。

コメントへの対応における変更

41. IAASBはコメントへの対応において以下の変更を行った。

- 定義を単純化、簡素化し、読みやすさを改善した (ISA 220 (改訂) 第12(d) 項参照)。
- 以下の点に関する適用指針を加えた。
 - 「監査手続を実施する」の意味及び ISA 500¹⁰ へのリンク (ISA 220 (改訂) A16 項参照)。
 - 監査チームメンバーの想定所属先 (すなわち、監査事務所所属、ネットワーク・ファーム所属、ネットワーク・ファーム以外の監査事務所所属又はその他サービス・プロバイダー) (ISA 220 (改訂) A17 項参照)。重要な点として、この項には構成単位の監査人が監査チームメンバーの一員であることを明確にする例を示している。
 - ISA 220 (改訂) の要求事項を満たすために監査責任者が他の監査チームメンバーをどのように利用できるか (ISA 220 (改訂) A22 項参照)。
 - グループ監査の状況等において、監査チームメンバーが他の監査事務所に所属している者である場合に監査事務所の方針又は手続がどのように異なることがあるか (ISA 220 (改訂) A23 項～A25 項参照)、及び、当該監査事務所に所属する監査チームメンバーが監査事務所の方針又は手続の実施に責任を負うこと。

セクションF – 監査責任者が監査事務所の品質マネジメントシステムに依拠することができる場合

背景

42. 現行ISA 220においては、監査チームは、監査事務所又は第三者から改善を要する事項が存在する旨の通知がない限り、監査事務所の品質管理システムに依拠することができることとされている。ED-220の中でIAASBはこの規定を撤廃し、特定の状況においては、監査責任者は、ED-220の要求事項の遵守において「監査事務所の方針又は手続に依拠」することができることを説明する適用指針に置き換えることを提案している。この意図は、監査チームが、監査事務所の品質マネジメント方針又は手続が個々の業務の状況における目的に適合しているかどうかを考慮に入れずに、やみくもに監査事務所の品質マネジメントシステムに依拠するリスクを回避することである。監査チームが監査事務所の方針又は手続に依拠できるか、どの程度できるかを判断することになる監査責任者を支えるため、IAASBは、監査責任者が監査事務所の方針又は手続に依拠することが適切かどうかを判断する際に考慮に入れることができる事項の例を示した適用指針も提案した。

公開草案に寄せられたコメントの概要

43. 全体として、提案は支持された。とりわけ、提案された変更によって、監査責任者が監査事務所の方針又は手続が個々の業務の状況に適合しているかどうかの判断に資するとの意見があった。また、監査事務所の品質マネジメントシステムに「やみくもに依拠」することは適切ではなく、当該変更によって監査チームが監査事務所の方針又は手続に依拠できるか、できる場合はどの程度できるかについて、監査責任者の判断を促すことになるとの意見もあった。

¹⁰ ISA 500 「監査証拠」

44. また、監査チームが監査事務所の方針又は手続に依拠することができる状況を、依拠する前に必要な手順とともに、基準の中で更に明瞭に説明すべきとの提案もあった。
45. グループ監査に関し、一部の回答者は、グループ監査チームが構成単位の監査人の品質マネジメントプロセスを考慮すべきかどうかについて意見を述べた。構成単位の監査人の監査事務所を含む品質マネジメントについてはネットワークの要求事項に依拠していることから、グループ監査人はグループ監査の品質マネジメントの全体に自らが責任を負っているとは考えていない可能性があるとの指摘もあった。

IAASBの決定事項

46. IAASBは、依拠できないことを意図するものではなかったが、監査チームが監査事務所の品質マネジメントに依拠できるか、できる場合はどの程度できるかの判断においていくつかの要素を考慮に入れる必要があるものと捉えた。IAASBは監査責任者が監査事務所の品質マネジメントシステムに依拠するために必要な事項の明瞭化を求める回答者に同意した。
47. したがって、IAASBは、監査責任者の理解又は経験上監査事務所の方針又は手続が有効でないことが示唆される場合、あるいは監査事務所又は第三者から監査事務所の方針又は手続が有効に運用されていないことが示唆される場合を除き、監査責任者は通常、監査事務所の方針又は手続に依拠することができる旨を明瞭化した。
48. IAASBは、ネットワークの要求事項の実施又はネットワークのサービスの利用に関する監査事務所の責任や、監査事務所の方針又は手続はサービス・プロバイダーからのリソースを重視していることを踏まえると、ネットワーク及びネットワーク・ファーム並びにサービス・プロバイダーに関してISQM 1に加えられた改善によって、前述の懸念に対処できるものと捉えた。業務レベルにおいて、これは監査チームの定義 (ISA 220 (改訂) 第12(d)項及びA15項～A25項参照) 及び業務リソースに係る要求事項 (ISA 220 (改訂) 第25項～第28項及び関連する適用指針参照) の適用と密接に関係している。IAASBはまた、ISA 220 (改訂) は包括的基準であり、ISA 600改訂プロジェクトによってグループ監査の特別な考慮事項に対処するものと捉えた。

セクションG- リソース

背景

49. 現行ISA 220には監査チームの選任について要求事項と指針が示されているが、それ以外の業務レベルのリソースを取り扱っていない。ITC第78項において、現行ISA 220には、報告期限前に十分かつ適切な監査証拠を入手するために必要な業務を実施できるよう監査責任者が監査チームに十分な時間とリソースを確保しなければならないことが明示的に取り扱われていないと指摘されている。
50. ED-ISQM 1で採用されたアプローチと整合させるため、ED-220では人的、技術的及び知的リソースに関して新しいセクションを加え、この問題に対処した。この新しいセクションにはとりわけ、監査責任者が十分かつ適切なリソースが適時に割り当てられている又は提供されているかを判断し、監査事務所が提供したリソースが不十分又は不適切である場合に適切な措置を講じる責任を負うことが言及されている。新しい適用指針には、監査業務の実施に資するために人的、技術的及び知的リソースをどのように利用することができるか、プロジェクトマネジメント技能が監査業務の品質マネジメントにどのように役立つか、及びリソースが不十分又は不適切であると監査責任者が判断した場合の適切な措置が説明されている。

公開草案に寄せられたコメントの概要

51. 業務のリソースに関し、大半の回答者はED-220がテクノロジーをどのように取扱うかに注目していた。回答者はED-220全体としての指針の内容及び範囲は適切であるとしていたものの、一部の回答者はED-220において「破壊的技術」の取扱いが十分でないことと、どの指針も原則ベースであることが重要であることを指摘した。回答者はまた、監査責任者が監査において特定の技術的リソースを利用することが適切かどうかを判断する場合に考慮に入れることができる要素を追加する必要性を指摘した。

IAASBの決定事項

52. IAASBは、原則ベースを維持する必要性と、技術的リソースに関する指針の陳腐化に備え、補足指針はISA 220 (改訂) の外で提供した方がよいかもしれないということに同意した。IAASBは技術的リソースに関する指針を支持する回答者と、補足指針を求める回答者とのバランスは、適切なバランスが全体として達成されたことを示唆しているものと捉えた。しかしながら、具体的な要望への対応において、IAASBは以下についての適用指針を加えた。
- 他の監査事務所に所属する監査チームメンバーによる技術的ツールの利用 (ISA 220 (改訂) A65項参照)
 - 監査事務所が承認したものではないITアプリケーションを利用する場合に監査チームが講じる必要のある措置 (ISA 220 (改訂) A66項～A67項参照)。
53. IAASBは、監査証拠作業部会とテクノロジー作業部会の活動を通じて、監査提供モデル及びテクノロジーの利用に関する導入指針 (具体例やFAQなど) の必要性を、その利用が「監査手続の実施」に当たるかどうかを含め、検討する可能性がある。

リソースの割り当て

54. IAASBは適用の柔軟性 (セクションB参照) に関する懸念の一部は、業務の実施に十分かつ適切なリソースが監査事務所から監査チームに割り当てられる又は提供されることに言及した業務リソースのセクションにおける要求事項の表現に関係しているものと捉えた。また、グループ監査において、例えば構成単位の経営者が法定計算書類のために監査契約を締結し、グループ監査チームもグループ財務諸表の監査の目的で、構成単位について当該監査人に監査手続の実施を求める場合、構成単位の監査人は直接「監査事務所から割り当て又は提供」されていないことに留意した。
55. ISA 220、ISQM 1及びISA 600の改訂に責任を負う各タスクフォースは、協同で対応を策定した (ISQM 1「結論の根拠」のセクションGを併せて参照)。IAASBは、監査事務所が構成単位の監査人を直接業務に割り当てることはないとしても、監査事務所にはその状況に関する方針又は手続を整備しておくよう、ISA 220 (改訂) で認識すべきとの結論に至った。
56. したがって、IAASBは、
- ISA 220 (改訂) 第25項において「監査事務所の方針又は手続」に言及した。
 - 大半のリソースは監査事務所から提供されるが、監査責任者が他の手段 (例えば、構成単位の監査人として利用される法定財務諸表の監査人など) を通じて入手したリソースを利用する場合もあることを明瞭化する適用指針 (ISA 220 (改訂) A60項) を設けた。

その他の事項

57. IAASBは不十分又は不適切なリソースについての補足指針を設けることを決定した。ISA 220（改訂）A75項～A78項においても、構成単位の監査人が構成単位で実施する業務のリソースが不十分又は不適切であり、品質リスクに対する監査事務所の対応が特定の業務の観点から有効でない場合にグループ監査人が講じることができる措置を取り扱う。

セクションH – その他の事項

セクションH-1 – 本基準の目的

背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

58. ED-220における目的そのものに対する質問はなく、回答者の支持を得た。一部の規制当局回答者から、本基準の目的は、監査の高い品質を確保し、監査を公共の利益において実施し、全ての法令を遵守することを確実にすることが目的であることを明瞭に記述すべきとの提案があった。他の回答者からは、現行の表現の方がより簡潔で測定可能であるとの見解、目的の循環と受け取られる部分を削除した表現に変えるべきとの提案、又は個々の要求事項の遵守を強調すべきではないとの指摘があった。また、3本の基準それぞれの目的の違いを明確にし、それらの相関関係を説明すると更に良いとの提案もあった。

IAASB の決定事項

59. IAASBは、提案した目的に対しては、回答者からの支持があるものと捉えた。より意欲的な目的にすることについてのモニタリンググループメンバーその他からのコメントを検討する中で、IAASBはそうした目的が実際に可能かどうかを模索したものの、目的の測定可能性は維持する必要があると考えた。また、「品質」と「高品質」の違いは定義が難しく、実務上不整合が生じる可能性があるものと捉えた。IAASBは、目的が循環になっているとは考えておらず、目的そのものは変更の必要なしとの結論に至った。
60. ISQM 1「結論の根拠」セクションCで指摘した通り、IAASBは公共の利益に関する序文をISQM 1の「目的」のすぐ後ろに移した。ISA 220（改訂）の類似パラグラフ（第6項）をISA 220（改訂）の「目的」の後ろに移すことを検討したが、見送った。これは、IAASBにおいて、ISAの目的セクションに基本指針が付随することによって、ISAの目的の役割及びステータスに関して混乱が広がることへの懸念があり、ISA 220（改訂）の背景的事項として序文に置くほうが望ましいとの表明があったものである。IAASBはいずれ、監査における公共の利益の背景的事項についてISA 200に項の追加を検討するかもしれない¹¹。

¹¹ ISA 200「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施」

セクションH-2 – 職業的専門家としての懐疑心

背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

61. IAASBは、監査業務を実施するに当たって職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断を行使することの重要性について、新しい序文を加えた。この序文は、職業的専門家としての懐疑心に対する障害、監査人のバイアス、及び職業的専門家としての懐疑心に対する障害への対処として監査責任者が講じることができる措置を説明する適用指針によって補足されている。
62. 回答者は、ED-220における職業的専門家としての懐疑心の取扱いにおおむね賛同した。また、事例の追加、ISA 200に示された職業的専門家としての懐疑心に関する要求事項及び指針と相互参照、又はISA 220（改訂）案の職業的専門家としての懐疑心に関する指針をISA 200に移す要望があった。

IAASB の決定事項

63. IAASBは、この点におけるISA 200の役割は、職業的専門家としての懐疑心を保持して監査を計画し実施することの要求事項を定めることであると捉えた¹²。ISA 220（改訂）の役割には2つの要素がある。第一に、職業的専門家としての懐疑心の発揮と監査品質の達成との関係を強調すること。第二に、監査品質のリスクマネジメントにおいて、監査を実施するうえで、職業的専門家としての懐疑心の適切な発揮の障害になり得る状況を検索し、そのような障害を軽減するための措置を講じることの重要性を強調することである。
64. IAASBは、ISA 220（改訂）第7項におけるISA 200への言及は、監査業務の計画及び実施と職業的専門家としての懐疑心及び職業的専門家としての判断との関連性を示すのに十分であると判断した。
65. IAASBは、ISA 220（改訂）A33項～A36項の適用指針を修正し、職業的専門家としての懐疑心を発揮する全ての監査チームメンバーの品質マネジメントの重要性を強調するとともに、監査の固有の状況によっては、監査手続のデザイン及び実施又は監査証拠の評価において、職業的専門家としての懐疑心の適切な発揮の障害となるようなプレッシャーが監査チームメンバーにもたらされ、よってそれを軽減するための適切な措置が必要になることがあることをより詳しく説明した。また、可能な範囲で、ISA 220（改訂）に列挙するバイアスと[IESBA役割及びマインドセットプロジェクト](#)との整合化を図った。

セクションH-3 – 文書化

背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

66. ED-220では回答者に対して、ISA 230の横断的文書化要求事項と併せ、文書化に関する要求事項及び指針がED-220に十分に組み込まれているかどうかを問いかけた。
67. 回答者は全体として文書化要求事項に賛同したが、以下の事項を含め、具体的な文書化要求事項又は指針を求める意見が一部にあった。
 - 監査責任者がその事項を重要な事項又は重要な判断とみなさなかった場合の理由

¹² ISA 200 第15項

- 指示、監督及び査閲の計画及び証拠並びに「立ち止まって考える」規定
- A103項を、監査品質の達成、職業的専門家としての懐疑心の発揮及びその件に関する監査人の結論にリスクを生じさせる可能性がある事項が適切に文書化されているかどうかの検討を求める要求事項に引き上げる。
- 意見の相違

IAASB の決定事項

68. IAASBは、ED-220に文書化要求事項を追加する必要性を検討した。とりわけ、ISA 230の横断的文書化要求事項を補足することの重要性、要求事項全般に対して表明されている全体的な賛同、及び適用の柔軟性を維持する必要性を重視した。
69. IAASBは、ISA 220（改訂）の文書化要求事項は適切であると結論に至った。品質のマネジメント及び達成に係る監査責任者の全体的な責任（ISA 220（改訂）A118項参照）についての文書化は、複数の方法で達成可能であることを説明した適用指針を加えた。また、指示、監督及び査閲の計画の文書化に関して（上記セクションD参照）、ISA 300の適合修正を行った。

セクションH-4 – 適合修正

70. IAASBは、品質マネジメント基準の公開草案の中でISAの適合修正も提案した。IAASBは寄せられたコメントに対応し、ISAの最終的な適合修正と品質マネジメント基準の最終的な変更との整合化を図った。
71. 2020年9月、IAASBは、新しいISQMの公表に応じ、他のIAASB基準の適合修正を行うためのプロジェクト提案を承認した。改訂案の公開草案は2021年1月に公表予定である。

セクション I – 適用日

背景及び公開草案に寄せられたコメントの概要

72. 3本の品質マネジメント公開草案には説明文書が添付されている。説明文書には適用日及び提案されている3本の基準の導入期間などに関するIAASBの提案が示されていた。
73. IAASBから提案された18か月の導入期間については、多くの利害関係者グループの回答者からおおむね支持されたとはいえ、とりわけ会計事務所、各国の監査基準設定主体、メンバー組織その他職業団体から支持されなかった。対照的に、規制当局の意見は分かれ、公共部門組織は提案された導入期間におおむね肯定的であった。
74. 回答者からは多様な意見が表明されたが、一部の事項は明確であった。提案を支持するコメントには、提案の公共の利益と、基準を効果的に導入するための十分な時間を監査事務所及びネットワークに与えることとのバランスを図る必要性など、説明文書においてIAASBが提示した事項が反映されていた。また、IAASBが説明文書の中で表明していた十分な導入時間の必要性に関する懸念は、回答者間で共有されていた。

75. 上記意見のほか、回答者から導入期間の代替案が示された。中でもっとも多かった意見は、少なくとも24か月であった。

IAASBの決定事項

76. 新型コロナウイルス感染症の感染拡大に伴い、品質マネジメントプロジェクトのプロジェクト日程が変更され、品質マネジメント基準の最終承認は2020年9月に変更された。このほかにもIAASBは、新型コロナウイルス感染症の感染拡大により、利害関係者がこの影響の対処と現行品質管理対策における方針及び手続の改訂にリソースを振り向けることになり、導入の取り組みに影響が生じる可能性に留意した。
77. IAASBは、18か月間ではコメントレーターに示された懸念に対応できず、基準の適切な導入に十分な時間を与えることにはならないとの結論に至った。IAASBは、導入期間が短すぎると、品質マネジメント基準の改訂で想定されていた公共の利益を達成できなくなると懸念した。
78. IAASBは、改革の緊急性と拙速な導入に伴うリスクとの適切なバランスを踏まえ、品質マネジメント基準は2022年12月15日を適用日にすべきと判断した。また、品質マネジメント基準の早期適用を容認することに同意した。
79. ISA 220（改訂）に関しては、IAASBは2022年12月15日以降に開始する会計期間に係る財務諸表監査に対して適用すべきとの結論に至った。

セクション J – 導入支援活動

80. IAASBは、ISA 220（改訂）の認知度向上、理解、及び効果的な導入に資するための活動に取り組んでいる。ISA 220（改訂）の導入活動について詳しくは、こちらを参照（[品質マネジメント基準導入計画](#)）。

IAASBの業務を支援する組織とプロセスは国際会計士連盟（IFAC）に支援されている。

IAASB 及び IFAC は、本公表物の内容を信頼して行為を行うか又は行動を控えることによって生じる損失について、当該損失が過失により生じたものであれ、他の原因によるものであれ、一切責任を負わない。

著作権 © 2020年12月IFAC. 無断複写・転載を禁ず。

「International Auditing and Assurance Standards Board」、「International Standards on Auditing」、「International Standards on Assurance Engagements」、「International Standards on Review Engagements」、「International Standards on Related Services」、「International Standards on Quality Control」、「International Auditing Practice Notes」、「IAASB」、「ISA」、「ISAE」、「ISRE」、「ISRS」、「ISQC」、「IAPN」、及びIAASB ロゴは、アメリカ及びその他の国において、IFAC の商標、IFAC の登録商標及びサービスマークである。

著作権、商標、及び許可情報については、[許可申請ページ](#)にアクセスするか、permissions@ifac.org まで問い合わせること。

2020年12月に国際会計士連盟（IFAC）の国際監査・保証基準審議会（IAASB）によって、英語で公表された国際監査基準（ISA）220（改訂）「監査業務における品質マネジメント」の結論の根拠は、2021年10月に日本公認会計士協会によって日本語に翻訳され、IFACの許可を得て複製されている。国際監査基準（ISA）220（改訂）「監査業務における品質マネジメント」の結論の根拠の翻訳のための手続は、IFACにより検討されており、当該翻訳は、IFACのポリシーステートメント「国際会計士連盟（IFAC）から公表される公表物の翻訳に関するポリシー」に従って行われている。全てのIFACの文書の正文は、IFACにより英語で公表されたものである。IFACは、翻訳の正確性と完全性、又はその結果として生じる可能性のある行動について一切の責任を負わない。

Basis for Conclusions International Standard on Auditing (ISA) 220 (Revised) Quality Management for an Audit of Financial Statements の英語文© 2020年12月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

国際監査基準（ISA）220（改訂）「監査業務における品質マネジメント」の結論の根拠の日本語文© 2021年10月 国際会計士連盟（IFAC）。無断複写複製を禁ずる。

原題： *Basis for Conclusions International Standard on Auditing (ISA) 220 (Revised) Quality Management for an Audit of Financial Statements* ISBN： -